Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 33178 du rôle
Inscrit le 6 août 2013

Audience publique du 3 novembre 2014

Recours formé par
la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., …,
contre des décisions du collège des bourgmestre et échevins de la commune de Mamer
en matière d'impôt foncier

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33178 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 6 août 2013 par Maître Elisabeth ALEX, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., établie et ayant son siège social à L-…, représentée par son gérant actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …, tendant à l'annulation du bulletin de l'impôt foncier B1 du 24 octobre 2012 relatif à l'année 2012, référencé sous le n° 50919, rôle n° 2745, ledit recours étant encore exercé contre la décision du collège des bourgmestre et échevins de la commune de Mamer du 7 mai 2013, intervenue sur recours gracieux du 21 janvier 2013 ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice suppléant Véronique REYTER, en remplacement de l'huissier de justice Jean-Claude STEFFEN, demeurant à Esch-sur-Alzette, du 7 août 2013, portant signification du prédit recours à l'administration communale de Mamer ;

Vu la constitution d'avocat à la Cour déposée au greffe du tribunal administratif en date du 14 octobre 2013 par Maître Alain STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de l'administration communale de Mamer ;

Vu le mémoire en réponse, déposé au greffe du tribunal administratif en date du 12 décembre 2013 par Maître Alain STEICHEN au nom de l'administration communale de Mamer ;

Vu le mémoire en réplique, déposé au greffe du tribunal administratif en date du 9 janvier 2014 par Maître Elisabeth ALEX au nom de la société demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions déférées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Elisabeth ALEX et Maître Alain STEICHEN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 octobre 2014.

En date du 21 juillet 2005, le service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le service des évaluations immobilières », émit à l'égard de la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., ci-après dénommée « la société ... », un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier.

Le 24 octobre 2012, le collège des bourgmestre et échevins de la commune de Mamer émit à l'adresse de la société ... un bulletin de l'impôt foncier B relatif à l'année 2012, portant la référence 50919, n° 2745 du rôle.

En date du 21 janvier 2013, la société ... fit introduire une réclamation contre ce bulletin, réclamation qui fut rejetée par décision du collège échevinal datée du 7 mai 2013.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 6 août 2013, la société ... a fait introduire un recours tendant à l'annulation du bulletin de l'impôt foncier B1 de l'année 2012 précité, ainsi que contre la décision du collège des bourgmestre et échevins de la commune de Mamer du 21 janvier 2013, intervenue suite à la prédite réclamation du 21 janvier 2013.

Si aux termes de l'article 8 de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 concernant les impôts, taxes, cotisations et droits, « *Les réclamations ainsi que les demandes en remise ou en modération présentées par les contribuables sont vidées par le chef de l'Administration compétente ou par son délégué sauf recours à une instance à désigner par arrêté ministériel. Cette instance statuera en dernier ressort* », cette disposition a toutefois été abrogée par l'article 97, paragraphe 4, de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif.

Il s'ensuit que conformément aux dispositions combinées des articles 2 ainsi que 8 (1) et (4) de la loi du 7 novembre 1996, un recours en annulation a pu être introduit à l'encontre des décisions déférées, recours qui est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

La société ... conteste de prime abord la classification en catégorie B 1 de son immeuble, en arguant en substance que le bâtiment abritant son entreprise ne comporterait que 38.000 m^2 utilisés comme surface de vente, le restant de la surface étant affecté aux bureaux et dépôt, de sorte que ce bâtiment ne saurait ranger purement et simplement dans la catégorie B 1 relative aux constructions commerciales.

A cet égard, il appartient au tribunal de rappeler les spécificités de la procédure d'établissement de l'impôt foncier, laquelle prévoit l'intervention de plusieurs autorités et l'émission de plusieurs bulletins distincts, l'administration des Contributions directes et les administrations communales respectives ayant chacune une compétence nettement arrêtée en matière d'impôt foncier.

C'est ainsi que la section des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes procède à la fixation dans le chef des biens immobiliers de la valeur unitaire et de la base d'assiette de l'impôt foncier en fonction de la valeur unitaire leur attribuée en exécution du règlement grand-ducal du 21 décembre 1962 modifiant certaines dispositions en matière d´impôt foncier, et ce sur base d'un relevé établi par l'administration communale compétente. Cette fixation est concrétisée par l'émission d'un bulletin de la valeur unitaire et de la base d'assiette, lequel est susceptible de faire l'objet d'une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes conformément aux dispositions combinées des paragraphes 228 et 212a de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », et ensuite, d'un recours en réformation devant les juridictions administratives conformément l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996

portant organisation des juridictions de l'ordre administratif. En effet, l'acte posé par l'administration communale d'inclure un terrain déterminé sur le relevé et de lui attribuer une classification déterminée ne produit pas par lui-même des effets juridiques affectant la situation personnelle ou patrimoniale du contribuable, mais seulement à travers la fixation ultérieure par l'administration des Contributions directes de sa valeur unitaire, laquelle constitue la seule décision à cet égard susceptible de faire grief dans le chef du contribuable[1].

A ce sujet, il est constant en cause que des bulletins de la valeur unitaire et de la base d'assiette ont été adressés le 21 juillet 2005 à la société ... et que ces bulletins n'ont fait l'objet ni d'une réclamation, ni d'un recours, de sorte qu'ils doivent être considérés comme coulés en autorité de chose décidée, en ce compris en ce qui concerne la classification retenue, laquelle ne saurait plus être actuellement mise en cause.

A titre tout à fait superfétatoire, le tribunal tient toutefois à souligner que conformément à l'article 33 (2) de la loi du 22 octobre 2008 portant promotion de l'habitat et création d'un pacte logement avec les communes, dite « pacte-logement », modifiant en ce point la loi modifiée du 1er décembre 1936 sur l'impôt foncier, « (…) *on entend :* (...) *b) par maisons de rapport, constructions commerciales, constructions à usage mixte, maisons unifamiliales et constructions à autre usage, les constructions définies au paragraphe 32, alinéa 1, points 1 à 5, de l'ordonnance d'exécution du 2 février 1935 relative à la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs* (…) », tandis que conformément au paragraphe 32 (2) de l'ordonnance d'exécution du 2 février 1935 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs, (« *Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz* »)[2], concernant l'exécution de la susdite loi, « *als Geschäftsgrundstücke gelten solche bebauten Grundstücke, die zu mehr als 80 vom Hundert unmittelbar eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen* ».

Il s'ensuit en tout état de cause, que le terrain appartenant à la société demanderesse, constituée sous forme d'une société commerciale et poursuivant un objet commercial, et affecté à son exploitation commerciale, est à considérer comme construction commerciale au sens de la disposition précitée, indépendamment de la question de la surface affectée à la vente, des surfaces affectées aux bureaux de la société et au dépôt de ses produits et marchandises relevant en effet de la même destination commerciale.

Par ailleurs, à supposer que la société demanderesse ait considéré que son immeuble devrait plutôt être classé comme construction à usage mixte, il convient de relever qu'aux termes du paragraphe 32 (3) de l'ordonnance d'exécution du 2 février 1935 de la loi modifiée du 16 octobre 1934, précitée, sont considérées comme constructions à usage mixte « *solche Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils unmittelbar eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen* (...) » sans constituer pour autant des maisons de rapport, des constructions commerciales, ou des maisons unifamiliales. Or, l'immeuble en question n'étant pas destiné partiellement à l'habitation, il ne saurait être considéré comme construction à usage mixte.

Le moyen afférent est partant à rejeter pour ne pas être fondé.

---

[1] Voir trib. adm. 11 juillet 2011, n° 27131 et 27132.
[2] Pasinomie du 10 septembre 1944, Vol. XXII a.

La société ... avance ensuite l'exception d'illégalité de l'arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012 gisant à la base du bulletin contesté, exception d'illégalité articulée en plusieurs volets, tous basés sur des violations alléguées de la Constitution.

C'est ainsi et en substance que la société ... entend se prévaloir des principes constitutionnels de l'égalité devant la loi, tel que consacré par l'article 10bis de la Constitution et devant l'impôt, inscrit à l'article 101 de la Constitution, ainsi que du principe de la liberté de commerce tiré de l'article 11 (6) de la Constitution.

A cet égard, elle affirme que les charges foncières pour les commerçants de la commune de Mamer seraient sensiblement plus élevées qu'ailleurs dans le pays. Or, tous les commerçants du Grand-Duché de Luxembourg se trouveraient dans la même situation et devraient pouvoir lutter à armes égales pour rester concurrentiels. Il serait encore un fait que l'arrêté grand-ducal critiqué incidemment lèserait très clairement les commerçants locaux de Mamer bien que ceux-ci se trouveraient dans la même situation que les autres commerçants du Luxembourg et seraient exposés aux mêmes facteurs tels que leur implantation sur le territoire luxembourgeois, des charges sociales et salariales identiques, l'obligation identique de paiement de la TVA et des impôts directs, la même exposition à une situation de crise économique et à une concurrence forte et agressive de l'étranger.

Il serait dès lors injuste et inéquitable que parmi la catégorie des commerçants propriétaires fonciers, seuls les commerçants propriétaires fonciers de la commune de Mamer soient si lourdement imposés en ce qui concerne l'impôt foncier.

En imposant à une partie des commerçants du Grand-Duché de Luxembourg des impôts fonciers nettement plus élevés et sans commune mesure avec ceux des autres communes du pays, la société demanderesse estime que l'on restreindrait l'exercice de la liberté du commerce à un tel point que les activités commerciales deviendraient très difficiles à réaliser, ce qui se heurterait au principe de la liberté du commerce et de l'industrie, dont le principe de libre concurrence serait une composante, ainsi qu'aux principes d'égalité devant la loi et l'impôt.

Dans le même ordre d'idées, elle entend encore se prévaloir d'une violation du principe de proportionnalité ainsi que d'une violation des principes de sécurité juridique et de confiance légitime des administrés dans les décisions des pouvoirs publics et du devoir de diligence.

Elle relève ainsi que la commune de Mamer aurait augmenté ses taux multiplicateurs pour le calcul de l'impôt foncier de 50% par rapport à l'année précédente, le taux relatif à la catégorie B1 pour les constructions commerciales étant passé de 700 à 1050, de sorte à être le taux B1 le plus élevé du Grand-Duché de Luxembourg. Or, comme la commune de Mamer compterait d'ores et déjà parmi les communes les plus riches du pays, le principe de l'autonomie communale ne saurait suffire pour justifier une augmentation de 50 % de l'impôt foncier, laquelle ne serait pas justifiée par une quelconque nécessité financière impérieuse pour couvrir ses dépenses.

La société ... donne encore à considérer qu'en tant que propriétaire des lieux, elle serait obligée de subir toutes ces augmentations faites par la commune de Mamer et ne saurait, pour y échapper, changer simplement de commune. Elle insiste encore sur le fait que la mesure critiquée serait particulièrement choquante alors que son dirigeant aurait financé le

zoning du parc d'activités Mamer-Cap par la construction de routes et des infrastructures et aurait valorisé toute cette zone, y permettant la constitution d'un vrai pôle d'activité, représentant une énorme plus-value pour la commune de Mamer, de sorte à ne pas pouvoir quitter la commune de Mamer pour échapper à l'impôt foncier. Elle serait ainsi contrainte de procéder à une augmentation de ses prix, ce qui entraînerait nécessairement une perte en clientèle, qui pourrait aisément se tourner vers d'autres magasins de meubles établis dans d'autres communes du pays, de sorte que la demanderesse perdrait en compétitivité tant sur le plan national que vis-à-vis de l'étranger et notamment à l'égard de la région frontalière, ce qui serait « *parfaitement injuste* ».

En ce qui concerne l'atteinte aux principes de sécurité juridique et de confiance légitime, la société ... critique le fait que la commune de Mamer ait adopté en mai 2011 des taux multiplicateurs pour l'année 2012, lesquels elle aurait changé 7 mois plus tard pour les augmenter de 50 %, de sorte à bafouer la confiance légitime de ses administrés et à avoir manqué à son devoir de diligence et de fairplay, qui s'opposeraient à ce qu'elle opère brusquement des revirements de comportement revenant sur les promesses faites aux administrés.

Elle précise encore que les contribuables auraient été informés du taux multiplicateur pour l'année 2012 depuis le mois de mai 2011 et auraient partant été en mesure de calculer le montant des impôts fonciers dont ils auraient à s'acquitter pour 2012 et prévoir leur budget en fonction. Le fait qu'à la fin de l'année 2011, la commune aurait pris une nouvelle délibération pour décider de taux sensiblement plus élevés serait ainsi de nature à mettre en branle leur confiance légitime dans les décisions de la commune et aurait conduit à une grande insécurité juridique.

Enfin, elle sollicite l'annulation des décisions incriminées pour excès de pouvoir et violation de la loi dans le chef du collège échevinal de Mamer, accusé d'avoir appliqué un nouvel arrêté grand-ducal entré en vigueur seulement le 3 février 2012 alors que l'arrêté du 12 décembre 2011 subsistait toujours pour ne pas avoir été abrogé.

Le mandataire de l'administration communale de Mamer maintient que le bulletin d'impôt litigieux serait justifié en droit et en fait et il conclut au rejet de l'exception d'illégalité, prise en ses différents volets, de l'arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012 gisant à la base du bulletin contesté.

Il convient de prime abord de souligner le cadre du présent litige, relatif à l'impôt foncier, à savoir celui du système de financement des communes, lequel repose sur le principe annoncé au 1er alinéa de l'article 107 de la Constitution qui dit que « *les communes forment des collectivités autonomes sur base territoriale possédant la personnalité juridique et gérant par leurs organes, leur patrimoine et leurs intérêts propres* », et précisé aux alinéas 3 et 6 du même article : « *(3) Le conseil établit annuellement le budget de la commune et en arrête les comptes. Il fait les règlements communaux, sauf les cas d'urgence. Il peut établir des impositions communales, sous l'approbation du Grand-Duc.* (…) *(6) La loi règle la surveillance de la gestion communale. Elle peut soumettre certains actes des organes communaux à l'approbation de l'autorité de surveillance et même en prévoir l'annulation ou la suspension en cas d'illégalité ou d'incompatibilité avec l'intérêt général, sans préjudice des attributions des tribunaux judiciaires ou administratifs* ».

Le cadre constitutionnel ci-avant tracé relativement aux droits des communes en matière d'impositions communales doit être complété par différentes dispositions.

Ainsi, l'article 29 de la loi communale modifiée du 13 décembre 1988 attribue le droit d'établir des règlements communaux au conseil communal, tout en précisant que « *ces règlements ne peuvent être contraires aux lois ni aux règlements d'administration générale* ». Selon l'article 105 de la loi communale « *sont soumises à l'approbation du Grand-Duc les délibérations des conseils communaux relatives à l'établissement* (…) *des impositions communales et les règlements y relatifs* ».

En ce qui concerne plus particulièrement l'habilitation des communes à établir des impôts réels, il convient encore de relever l'existence de la loi du 19 juillet 1904 sur les impositions communales dite « *Kommunalabgabengesetz* », qui a été introduite par l'occupant allemand et tenue pour valable et continuée à être appliquée à partir du 10 septembre 1944 en vertu de l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 concernant les impôts, taxes, cotisations et droits (lequel arrêté de 1944 vise expressément en son article 2 l'impôt foncier (« *Grundsteuer* »), qui limite le pouvoir fiscal des communes en disposant en son paragraphe 2, intitulé « *Einschränkung des Rechts der Steuererhebung* » que « *(1) die Gemeinden dürfen von der Befugnis Steuern zu erheben, nur insoweit Gebrauch machen, als die sonstigen Einnahmen, insbesondere aus dem Gemeindevermögen, aus Gebühren, Beiträgen und vom Staate oder von weiteren Kommunalverbänden den Gemeinden überwiesenen Mittel zur Deckung ihrer Ausgaben nicht ausreichen.* »

Enfin, par la ratification de la Charte européenne de l'autonomie locale, faite à Strasbourg le 15 octobre 1985, par la loi du 18 mars 1987, le législateur a encore confirmé son adhésion aux grands principes de l'autonomie des communes. Ainsi, en ce qui concerne les ressources financières des communes, la Charte européenne de l'autonomie locale dispose en son article 9 notamment que les communes ont droit, dans le cadre de la politique économique nationale, à des ressources propres suffisantes dont elles peuvent disposer librement dans l'exercice de leurs compétences, leurs ressources financières doivent être proportionnées aux compétences prévues par la Constitution ou la loi, une partie au moins de leurs ressources financières doit provenir de redevances et d'impôts locaux dont elles ont le pouvoir de fixer le taux, dans les limites de la loi, les systèmes financiers sur lesquels reposent les ressources dont disposent les communes doivent être de nature suffisamment diversifiée et évolutive pour leur permettre de suivre, autant que possible dans la pratique, l'évolution réelle des coûts de l'exercice de leurs compétences.

Il se dégage de la lecture combinée de ces dispositions conventionnelles, constitutionnelles et légales que les communes sont fiscalement autonomes et qu'elles peuvent déterminer librement, en fonction de l'intérêt communal, les différents éléments constitutifs de l'impôt, tels le fait générateur, la base imposable, le taux et les redevables, ainsi que les modalités d'application et d'exemption. Elles peuvent également poursuivre, par l'exercice de leurs compétences fiscales, outre des buts d'ordre financier, des objectifs de politiques particulières, dans le cadre de leurs compétences matérielles.

Aussi, l'autonomie financière des communes inclut nécessairement deux composantes : d'une part la capacité de gérer librement les fonds dont elles disposent, d'autre part un certain pouvoir de décision en matière fiscale à l'égard d'impôts qui leur sont propres, encore que cette autonomie fiscale des communes ainsi consacrée ne soit pas absolue, les communes ne pouvant l'exercer que sous le contrôle de l'autorité supérieure, qui est appelée à

veiller à ce que les communes agissent sous réserve des limitations prévues par la loi et exigées par l'intérêt général, dont celle que leur pouvoir s'exerce dans la mesure - et partant dans la limite - de leurs besoins[3]. Aussi, et par définition, tel que pertinemment mis en exergue par le mandataire de l'administration communale de Mamer, le principe de l'autonomie communale implique la possibilité de différences d'imposition entre les différentes communes luxembourgeoises.

Le tribunal constate ensuite que l'exception d'illégalité, telle qu'articulée par la société demanderesse autour des articles 10bis et 101 de la Constitution et basée sur une prétendue inégalité, repose sur une comparaison entre le taux relatif à la catégorie B1 pour les constructions commerciales, tel que retenu par l'arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012 pour la commune de Mamer, et les taux des autres communes luxembourgeoises, tels que retenus par l'arrêté grand-ducal du 12 décembre 2011, et méconnaît précisément le principe de l'autonomie fiscale communale, lequel repose, comme exposé ci-avant, sur le pouvoir autonome des communes de déterminer librement, dans le cadre ci-avant tracé, en fonction de leurs situations et besoins individuels, l'impôt communal et l'affectation des moyens financiers ainsi prélevés, ces deux éléments variant nécessairement d'une commune à l'autre en fonction des charges différentes que représentent leurs missions obligatoires et leurs missions facultatives ainsi qu'en fonction d'autres particularismes locaux.

Or, si le principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt, application particulière du principe d'égalité devant la loi formulé par l'article 10bis de la Constitution ainsi que plus spécifiquement par l'article 101 de la Constitution - article qui interdit les privilèges en matières d'impôt et qui proclame également *a contrario* le principe de l'égalité devant l'impôt -, exige certes que tous ceux qui se trouvent dans la même situation de droit et de fait doivent être traités de façon identique, il ne prohibe cependant pas les distinctions - objectivement justifiées - entre différentes catégories de personnes[4]. En d'autres termes, le principe d'égalité de traitement est compris comme interdisant le traitement de manière différente des situations similaires, à moins que la différenciation ne soit objectivement justifiée.

En l'espèce, la société demanderesse n'allègue pas une différence de traitement par rapport à d'autres commerçants établis sur le territoire de la commune de Mamer, mais met en avant une différence par rapport aux commerçants établis dans d'autres communes luxembourgeoises : aussi, il ne saurait y avoir de violation du principe d'égalité entre des contribuables de deux communes différentes, ceux-ci ne se trouvant pas dans des situations fiscales identiques voire similaires.

En ce qui concerne l'atteinte alléguée à la liberté de commerce telle que consacrée à l'article 11 (6) de la Constitution, aux termes duquel « *la loi garantit la liberté du commerce et de l'industrie* (…) *sauf les restrictions à établir par le pouvoir législatif* », force est de constater que si la suppression de cette liberté est contraire à l'ordre public, il n'en est pas ainsi de la simple restriction[5].

Le moyen de la société demanderesse n'est dès lors pas fondé, d'autant plus que la fixation du taux litigieux par l'arrêté grand-ducal en cause n'a pas supprimé toute possibilité

---

[3] Cour adm. 6 décembre 2007, n° 23020C à 23023C et 23040C, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 392.
[4] Trib. adm., 1er juillet 1999, n°10868, Pas.adm. 2012, V° Lois et règlements, n° 7.
[5] Trib. adm., 16 février 2004, n°16832, Pas.adm. 2012, V° Lois et règlements, n° 8.

de faire le commerce sur le territoire de la commune de Mamer, mais l'a éventuellement légèrement freinée, en rendant les commerces sis sur le territoire de la commune de Mamer - tous autres éléments étant égaux et abstraction faite d'éventuels avantages offerts par la localisation en ce site compensant cet désavantage - éventuellement moins concurrentiels que des commerces similaires sis dans des communes luxembourgeoises à charge fiscale moindre.

En ce qui concerne le reproche d'une violation du principe de proportionnalité, tirée du fait que la commune de Mamer aurait augmenté ses taux multiplicateurs pour le calcul de l'impôt foncier de 50 % par rapport à l'année précédente sans nécessité fiscale impérieuse, il convient de rappeler, d'une part, que le tribunal statue en la présente matière en tant que juge de l'annulation appelé à vérifier au niveau de l'application du droit aux éléments de fait s'il n'en est résulté aucune erreur d'appréciation se résolvant en dépassement de la marge d'appréciation de l'auteur de la décision querellée. Le contrôle de légalité à exercer par le juge de l'annulation n'est pas incompatible avec le pouvoir d'appréciation de l'auteur de la décision qui dispose d'une marge d'appréciation. Ce n'est que si cette marge a été dépassée que la décision prise encourt l'annulation pour erreur d'appréciation. Ce dépassement peut notamment consister dans une disproportion dans l'application de la règle de droit aux éléments de fait. Le contrôle de légalité du juge de l'annulation s'analyse alors en contrôle de proportionnalité[6], encore que les considérations de pure opportunité d'une décision administrative échappent au contrôle du juge de l'annulation.

En d'autres termes, dans le cadre d'un recours en annulation, l'appréciation du caractère proportionnel de la mesure prise par rapport aux faits établis est limitée aux cas exceptionnels où une flagrante disproportion des moyens laisse entrevoir un usage excessif du pouvoir par cette autorité[7].

Il convient ensuite de rappeler, d'autre part, que les règles de preuve en matière administrative font porter l'essentiel du fardeau de la preuve au demandeur, lorsqu'il reproche à l'autorité administrative d'avoir détourné ou abusé de ses pouvoirs ; plus spécifiquement, pour pouvoir prospérer comme en l'espèce dans son exception d'illégalité, il lui incombe de démontrer le caractère non pertinent et disproportionné du choix fiscal critiqué, étant à ce sujet souligné que la validité d'un impôt communal n'est pas conditionnée par l'existence d'une cause justificative précise et objectivement vérifiable et de ses incidences quantifiables sur le budget communal, la justification à la base d'un impôt communal revêtant un caractère plutôt politique[8], échappant en principe au contrôle du juge de l'annulation[9].

Or, force est de constater que la société demanderesse, hormis le fait d'invoquer une injustice et le caractère exorbitant de l'augmentation du taux multiplicateur B1, laquelle accroîtrait de manière disproportionnée et inéquitable la pression fiscale, ne fournit au tribunal aucun élément concret, retraçable, tenant compte des spécificités de la commune de Mamer, susceptible de permettre au tribunal de déceler, au-delà du seul constat factuel d'une augmentation du taux multiplicateur de 50 %, un dépassement de sa marge d'appréciation par la commune de Mamer et de conclure à ce que l'arrêté grand-ducal litigieux, approuvant la

---

[6] Cour adm. 9 novembre 2010, n° 26886C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Recours en annulation, n° 22.
[7] Cour adm. 18 juin 2002, n° 14771C, Pas. adm. 2012, V° Recours en annulation, n° 35, et autres références y citées.
[8] Trib. adm. 18 mars 2004, n° 16947, confirmé par arrêt du 15 juillet 2004, n° 17797C, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 393.
[9] Trib. adm. 12 décembre 1997, n° 10282, Pas. adm. 2012, V° Recours en annulation, n° 5.

délibération du conseil communal *a quo,* excéderait manifestement une limite raisonnable et blesserait l'intérêt général.

Le moyen afférent est partant à rejeter.

Partant, le tribunal est dispensé conformément à l'article 6, alinéa 2 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle de saisir la Cour constitutionnelle des différentes questions de constitutionnalité incidemment soulevées par la société demanderesse, celles-ci étant dénuées de tout fondement.

Quant à la violation des principes de sécurité juridique et de confiance légitime des administrés, il convient de souligner que d'une manière générale, un administré ne peut prétendre au respect d'un droit acquis que si, au-delà de ses expectatives, justifiées ou non, l'autorité administrative a créé à son profit une situation administrative acquise et réellement reconnu ou créé un droit subjectif dans son chef. Ce n'est qu'à cette condition que peut naître dans le chef d'un administré la confiance légitime que l'administration respectera la situation par elle créée, les deux notions de droits acquis et de légitime confiance étant voisines[10].

C'est ainsi que lorsqu'un particulier diligent est surpris du fait qu'il s'est raisonnablement fié au « *pré-comportement* » objectif de la personne publique, et n'est dès lors pas en mesure de prévoir l'adoption - ou la modification - soudaine d'une disposition de nature à affecter ses intérêts, la « *légitimité* » de sa confiance subjective peut être présumée, et ce avec d'autant plus de force lorsque existent des dispositions concrètes et objectives indéniablement prises dans la confiance[11]. Cette dernière condition en particulier - l'existence de dispositions concrètes et objectives prises dans la confiance - présuppose plus précisément l'existence d'une relation étroitement personnelle entre l'administré et l'administration tel qu'un acte administratif individuel créateur de droits, telle qu'une décision individuelle d'ordre pécuniaire[12].

Or, en l'espèce, il est constant en cause que la société demanderesse ne s'est jamais vue adresser d'acte individuel, tel qu'un bulletin d'impôt, qui lui garantirait la pérennité de l'ancien taux multiplicateur B1 tel que retenu par l'arrêté grand-ducal du 12 décembre 2011, une telle pérennité se heurtant en tout état de cause au principe de la mutabilité des dispositions réglementaires, mutabilité qui relève de leur essence même, consistant à permettre au pouvoir communal à répondre à des contraintes variables à travers le temps concernant à la fois les aspects financiers et le volet politique des buts poursuivis par la commune. Il en découle que la demanderesse n'a pas un droit acquis au maintien d'une réglementation fiscale donnée.

Quant à l'atteinte alléguée à la sécurité juridique, il convient de constater, à l'instar du représentant de l'administration communale, que l'augmentation des taux multiplicateurs applicables pour l'année 2012 a été discutée et soumise au vote lors d'une séance du conseil communal publique du 19 décembre 2011, ce dernier vote, outre d'avoir été approuvé par un

---

[10] Voir par analogie pour des applications de ce principe : trib.adm 25 janvier 2010, n° 25548, confirmé sur ce point par arrêt du 18 mai 2010, 26683C, Pas. adm. 2012, V° Etrangers, n° 254, ou encore trib. adm. 12 décembre 2011, n° 27543 et trib. adm. 12 mars 2012, n° 28296.

[11] Sylvia CALMES, Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français, Nouvelle bibliothèque de thèses, Dalloz, n° 214, p. 405, cité dans Cour adm. 11 février 2010, n° 25840C.

[12] Voir par exemple trib. adm. 25 janvier 2012, n° 27953.

arrêté grand-ducal dûment publié au Mémorial B, ayant encore fait l'objet d'une publication informelle au « Gemengebuet » n° 2 de 2012, soit largement antérieurement à l'émission du bulletin d'impôt déféré en date du 24 octobre 2012.

Dès lors, le moyen de la société demanderesse tiré d'une violation des principes de sécurité juridique et de confiance légitime des administrés est à rejeter pour être non fondé.

En ce qui concerne finalement le moyen de la société demanderesse tendant à vouloir établir un excès de pouvoir et une violation de la loi dans le chef du collège échevinal de Mamer, au motif qu'il aurait appliqué un nouvel arrêté grand-ducal entré en vigueur le 3 février 2012, alors que l'arrêté du 12 décembre 2011 aurait toujours été en vigueur pour ne pas avoir été abrogé, il résulte des pièces versées en cause que la délibération du conseil communal du 19 décembre 2011, portant abrogation explicite de la précédente décision, datée du 2 mai 2011, portant fixation des taux de l'impôt foncier pour l'année 2012, ainsi qu'augmentation des taux de l'impôt foncier pour l'année 2012, a été approuvée par arrêté grand-ducal du 14 janvier 2012.

Or, les actes de tutelle administrative rétroagissent à la date de la décision approuvée qui, une fois approuvée, est censée être valable dès son origine[13].

L'augmentation des taux en cause est partant entrée en vigueur au 19 décembre 2011, la précédente fixation des taux ayant été préalablement abrogée le même jour.

Par ailleurs, tel qu'exposé par le représentant de l'administration communale de Mamer, il résulte des dispositions combinées du paragraphe 10 de la loi du 1er décembre 1936 sur l'impôt foncier et du paragraphe 21 (2) de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs, que le fait générateur de l'impôt foncier est fixé au 1er janvier de l'année concernée (« *Der Hauptfeststellung werden die Verhältnisse zu Beginn des Kalenderjahres (Hauptfeststellungszeitpunkt) zugrunde gelegt* »), c'est-à-dire en ce qui concerne l'impôt foncier litigieux, au 1er janvier 2012.

Il s'ensuit que la nouvelle fixation des taux de l'impôt foncier est entrée en vigueur après abrogation des taux précédents et avant le début de l'année concernée, de sorte que le tribunal ne saurait à cet égard déceler ni excès de pouvoir, ni violation de la loi.

Le moyen afférent est partant à rejeter pour être non fondé.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours sous analyse n'est justifié en aucun de ses moyens et est partant à rejeter comme étant non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

[13] Cour adm. 6 novembre 1997, n° 10013C, Pas. adm. 2012, V° Tutelle, n° 22.

met les frais à charge de la société demanderesse.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 3 novembre 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

Schmit Sünnen

.